

0- 792301

На правах рукописи



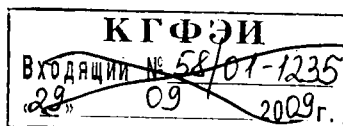
КАРАТАЕВА Галина Евгеньевна

**МЕТОДОЛОГИЯ И УЧЕТНО-
АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ
УПРАВЛЕНИЯ ПРИБЫЛЬЮ И
НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ
СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальности: 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит
08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Йошкар-Ола - 2009



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ГОУ ВПО
"Марийский государственный технический университет"

- Научный консультант - доктор экономических наук, профессор
Миронова Ольга Алексеевна
- Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Панкова Светлана Валентиновна
- доктор экономических наук, профессор
Хамидуллина Гульнара Рафкатовна
- доктор экономических наук
Ханафеев Фарид Файзрахманович
- Ведущая организация - ГОУ ВПО "Кубанский государственный университет"

Защита состоится 17 октября 2009 года в 13⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17 Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд.316.

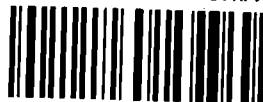
Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации: www.vak.ed.gov.ru.

Автореферат разослан 16 сентября 2009 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000712552

Ученый секретарь диссертационного
совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

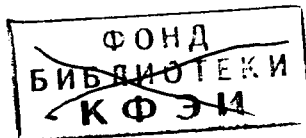
Актуальность темы исследования определяется необходимостью развития теорий и методологического инструментария учета и налогообложения важнейшей категории "прибыль", которая выступает не только в качестве экономического показателя, но и является объектом учета и налогообложения. В условиях рынка, жесткой конкуренции, порожденной финансовым кризисом, прибыль выступает источником жизнедеятельности организаций, за счет которого осуществляется финансирование их текущей (операционной), финансовой и инвестиционной деятельности.

Исторически категория "прибыль" связана с категорией "капитал". Рассматривая классические подходы к капиталу, следует выделить важнейшие задачи, стоящие перед государством и хозяйствующими субъектами, решение которых позволяет наращивать доходную часть капитала - прибыль, развивать бизнес, укреплять экономический и налоговый потенциал субъекта и, как следствие, государства. Приращение капитала и прибыли способствует росту налоговой базы и увеличению поступающих в бюджет налоговых платежей. Эта выгодная с макроэкономических и микроэкономических позиций проблема имеет множество теоретических и методических направлений, не обеспеченных в достаточной степени для реализации их на практике разработками в области учета и отчетности, анализа влияния рисков на величину капитала и прибыли.

Рыночные механизмы, формирующие условия и среду, в которой развивается хозяйствующий субъект, взаимодействуют между собой и, тем самым, способствуют появлению разного рода предпринимательских рисков. Конечно, из всей совокупности рисков, учетно-аналитической информации в большей степени свойственны налоговые риски. От уровня налоговой нагрузки организации во многом зависит ее финансовое положение, а размер прибыли, оставшейся после налогообложения, должен быть достаточным для инвестирования всех видов деятельности. Это особенно актуально для организаций, осуществляющих инвестиционно-строительную деятельность. Объем строительных работ, выполненных организациями различных форм собственности Тюменской области, вырос от 121,9 млрд. руб. в 2002 году до 441,5 млрд. руб. в 2008 году. Положительная динамика роста объема строительных работ свойственна организациям исследуемого Ханты-Мансийского автономного округа - Югра Тюменской области (табл. 1).

Таблица 1. Объем работ, выполненных по виду экономической деятельности "строительство" (млрд. руб., в фактически действовавших ценах)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Российская Федерация, всего	830,9	1042,7	1313,6	1754,4	2350,8	3293,3	4528,1
в том числе							
Уральский федеральный округ	155,6	196,5	207,0	245,8	305,8	567,2	635,3
в том числе Тюменская область	121,9	154,5	154,3	172,0	210,0	397,7	441,5
в том числе Ханты-Мансийский автономный округ - Югра	53,5	63,7	55,3	71,6	91,8	156,2	177,7



Среди факторов, ограничивающих деловую активность строительных организаций, следует выделить фактор "высокий уровень налогов", который в 2007 году составил 42% среди всех прочих факторов: неплатежеспособности заказчиков, высокой стоимости материалов, недостатка заказов на работы, конкуренции со стороны других строительных организаций, недостатка квалифицированных рабочих, нехватки и изношенности машин и механизмов, высокого процента коммерческого кредита.

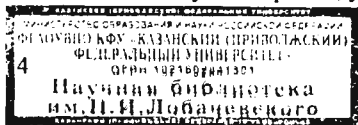
2008 год, характеризующийся финансовым кризисом, усугубил ситуацию по неплатежеспособным строительным организациям - сумма убытка по строительной отрасли российских организаций возросла в 2008 году в 2,2 раза по сравнению с предыдущим годом. Поэтому задача эффективности управления инвестиционно-строительной деятельностью, прибылью и рисками стала особенно острой.

Экономические и бухгалтерские подходы к содержанию категории "прибыль", явились основой для развития многочисленных теоретических направлений прибыли и различных методик ее определения. Различия, которые можно встретить в экономической литературе, касаются не только определений, но и содержания понятий, данных экономической, бухгалтерской (балансовой), налоговой прибыли, алгоритмов их исчисления, критериев классификации, отношения к другим ключевым показателям экономического развития организаций, например, к капиталу.

Классическая финансовая концепция капитала, которая нашла отражение в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), как одна из основополагающих концепций, раскрывает взаимосвязь капитала с денежными потоками. В свою очередь, чистый денежный поток отражает показатель прибыли, полученной организацией по результатам своей деятельности в отчетном периоде. Эта взаимосвязь особенно важна для обоснования новых направлений теорий бухгалтерского учета, предметом которого в настоящее время современные ученые признают "капитал", "движение капитала".

Новое видение бухгалтерского учета и трансформация бухгалтерских и налоговых категорий, объясняющих содержание прибыли, дополняется и взаимобусловлено различиями бухгалтерской прибыли с налоговой. Методической и правовой обеспеченности отражения в отчетности этих различий, их причин, природы, влияния рисков, - в отечественной науке недостаточно для того, чтобы удовлетворить потребности не только управления организациями, но и всех заинтересованных пользователей бухгалтерской, финансовой и налоговой отчетности.

Организации с крупным бизнесом, признанные крупнейшими и основными налогоплательщиками, играют ключевую роль в экономическом развитии государства и его регионов. Отраслевая специфика организаций тюменского региона позволяет выделить таких налогоплательщиков не только в нефтегазовом секторе, но и в строительстве. Проблемы управления прибылью таких организаций решаются благодаря эффективно организованному информационному ресурсу управления, который формируется в системном бухгалтерском, управлен-



ческом и налоговом учете. Дополняют информационную систему данные внутреннего контроля, анализа и планирования. Большая часть таких данных в своем формировании отличается взаимосвязью, а сами области управления - взаимозависимостью и взаимообусловленностью. Синергетический эффект, полученный в результате формирования и интерпретации данных информационной системы управления прибылью, является главнейшим фактором развития теоретических и методических основ учета и налогообложения прибыли, которое рассматривается в работе на примере организаций строительной отрасли Ханты-Мансийского автономного округа - Югры (ХМАО-Югры) Тюменской области.

Крупные организации строительной отрасли, заинтересованные в серьезных инвестициях, для повышения своей инвестиционной привлекательности, формируют отчетность по требованиям международных стандартов. Этот вопрос для управления прибылью тоже является значимым, поскольку при трансформации российской бухгалтерской отчетности в формат, составленный по требованиям МСФО, возникают различия в содержаниях показателей отчетности, влияющие на показатель прибыли. Для обоснования таких различий и правильного отражения в отчетности причин их появления, оценки последствий возникающих при этом рисков, необходимо также развитие методологического инструментария, включая отраслевые методические разработки.

Значимой проблемой для развития теории учета и налогообложения прибыли является институциональный подход, позволяющий выделить отдельные концептуальные положения прибыли, акцентирующие внимание на роли социальных институтов в экономическом развитии хозяйствующего субъекта. Эта проблема требует глубокого изучения применительно не столько к организациям отдельной отрасли, сколько к методологии учета и налогообложения прибыли.

Налогообложение прибыли, в свою очередь, развивающееся под воздействием налоговой политики государства, совершенствуется в сочетании с обложением другими налогами, что приводит к структурным изменениям налогов, а формирующих доходную часть бюджета. Эффективная налоговая политика, нацеленная на достижение компромисса между реализацией принципов эффективности и справедливости в налогообложении, привела в настоящее время к изменениям, вносимым в режим применения налога прибыль организаций, в результате которого уже в 2007 году налогоплательщики уменьшили налоговую базу в полном размере на сумму убытков, полученных ими в предыдущем году, что сократила федеральный бюджет на 11,3 млрд. рублей, а территориальных - на 30,4 млрд. рублей¹. Поэтому политика в отношении налогообложения прибыли рассматривается в настоящем исследовании как система сложившихся условий для повышения эффективности управления прибылью в организациях - налогоплательщиках. Надо отметить, что заинтересованности в укреплении и развитии налоговой базы для исчисления налога на прибыль у организаций в настоящее время нет. Это является следствием слабого налогового менеджмента

¹ Предварительные показатели сценарных условий, представленных Минэкономом развития России.

или его отсутствием в организациях. Развитие функций налогового менеджмента - планирования, контроля, анализа налогообложения, налоговой нагрузки позволит не только повысить заинтересованность менеджеров организаций в налоговой информации, но и обезопасить бизнес от последствий налоговых рисков. Организацию эффективного налогового менеджмента, создание его методической и организационной базы следует рассматривать во взаимосвязи с налоговым мониторингом, что не находит пока достаточного освещения в специальной литературе и не обеспечено методически.

Степень разработанности проблемы. Мировой опыт в области использования категории "прибыль" накоплен в достаточно широком диапазоне изучения проблем экономики, бухгалтерского учета, контроля, анализа, налогообложения и т.д. В российской учетной науке изученность категории "прибыль" характеризуется трудами Н.А.Блатова, Р.Я.Вейцмана, Ф.В.Езерского, А.М.Галагана, Н.А.Кипарисова, М.И.Кутера, В.Ф.Паля, А.П.Рудановского, Э.К.Гильде, В.Д.Соколова, Я.В.Соколова, А.С.Наринского и др. В большей степени показатель прибыли находил свое отражение в научных публикациях, посвященных анализу хозяйственной деятельности промышленных предприятий, С.Б.Барнгольц, М.В.Мельник, С.К.Татура, А.Д.Шеремета и др. Современные подходы к анализу, используемому в системе менеджмента в рыночной экономике, повлиявшие на развитие различных научных положений финансового анализа, системного анализа, инвестиционного анализа, управленческого и стратегического учета и др., являются доказательством того, что управление прибылью должно рассматриваться с позиции учетно-аналитической интерпретации показателей различных видов деятельности в отчетности. Большие наработки в этой области можно отметить в трудах В.И.Бариленко, С.А.Бороненковой, М.А.Вахрушиной, И.Н.Дрогобыцкого, Б.Т.Жарылгасовой, Д.А.Ендовицкого, О.В.Ефимовой, В.Б.Ивашкевича, В.В.Ковалева, В.Н.Нестерова, В.Д.Новодворского, С.В.Панковой, В.Л.Поздеева, Л.В.Поповой, Г.В.Савицкой, А.Е.Суглобова, В.П.Фомина, Г.Р.Хамидуллиной и многих других.

Отдельные теоретические и методологические подходы к формированию прибыли в организациях различных отраслей и секторов экономики рассматривались в работах А.Д.Арзамасцева, М.М.Ахмадеевой, В.А.Бабина, Е.А.Еленевской, Л.М.Чернякевич и многих других. Вопросы налогообложения прибыли в современной экономической литературе рассматриваются достаточно часто. Исторической основой для развития налоговых подходов справедливо считаются классические работы Ф.Кенэ, А.Смита, Д.Рикардо, Дж. Кейнса, А.Вагнера, Дж.Милля, Ж.Ж.Руссо, Э.Селигмана, Ж.Сисмонди, Н.И.Тургенева, С.Ю.Витте, И.И.Янжула, а также работы отечественных ученых Л.И.Гончаренко, А.А.Исаева, В.Г.Князева, И.А.Майбурова, О.А.Мироновой, Л.П.Павловой, В.Г.Панскова, В.И.Радионовой, А.А.Соколова, С.Д.Шаталова, Ф.Ф.Ханафеева, Д.Г.Черника и других.

Институциональные теории и теории рисков, на основании которых строятся подходы ученых к объяснению влияния факторов на экономическое развитие

в целом, и отдельные показатели деятельности субъектов, в частности, рассмотрены в работах В.Н.Вяткина, А.Олейника, Р.Нуреева, А.Ю.Грибова, Г.В.Савицкой, А.Е.Шевелева, Е.В.Шевелевой, А.С.Шапкина, В.А.Чернова, Н.В.Хохлова и многих других.

Вместе с тем в отечественной науке до настоящего времени отсутствуют исследования, комплексно охватывающие теоретико-методологические проблемы учета и налогообложения прибыли в условиях динамичности процессов развития рыночной экономики и рисков. Особенно можно выделить вопросы концепции учета и налогообложения прибыли во взаимосвязи с финансовыми рисками, методологические подходы к учету результатов деятельности строительных организаций и отражения их в отчетности с учетом влияния последствий рисков. Требуется уточнения понятийный аппарат, используемый в системе налогообложения и налогового контроля прибыли. Чтобы выполнить вышеизложенное, необходима определенная гипотеза.

Рабочая гипотеза. В качестве рабочей гипотезы выдвинуто предположение, что в современной экономике, сопровождающейся трансформационными, инновационными процессами, одновременно переживающей кризисные явления, действующие организации инвестиционно-строительного комплекса в большей степени, чем в предшествующие периоды, испытывают потребность в управлении прибылью, ее бухгалтерской и налоговой величиной. Во многом такая необходимость обусловлена существенностью влияния налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности организаций строительной отрасли. Существующая неопределенность российской законодательно-нормативной базы в сочетании с требованием международных стандартов финансовой отчетности может негативно сказаться на результатах деятельности в отсутствии механизма управления налоговыми рисками.

Актуальность и отсутствие комплексного подхода к методологии учета и налогообложения прибыли предопределили выбор темы исследования, его цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Цель исследования заключается в разработке методологии учетно-аналитического обеспечения управления прибылью и концепции управления налоговыми рисками строительных организаций, как одного из важнейших сегментов рынка.

В соответствии с поставленной целью в диссертации выделены четыре системных задачи, каждая из которых потребовала решения блока соподчиненных задач.

Первая системная задача - разработать концепцию прибыли, отражающую развитие методологических подходов к прибыли как к объекту учета:

- проанализировать генезис теорий прибыли, обосновать сущность и раскрыть содержание категории "прибыль" на основе исторического экономического, бухгалтерского и налогового подходов;

- обосновать с позиции требований международных стандартов учета и финансовой отчетности взаимосвязь теорий прибыли и концепций капитала;

- обосновать методологический инструментарий формирования прибыли от продаж инвестиционно-строительной продукции и разработать подходы к отражению этой информации в системе отчетности.

Вторая системная задача - развить методологию и разработать методику бухгалтерского и интегрированного управленческого учета прибыли строительных организаций:

- проанализировать методологические подходы к учету прибыли от продаж строительных организаций, заложенные в МСФО и российских ПБУ;

- разработать методику формирования и учета доходов и расходов инвестиционно-строительной деятельности организаций, отвечающую требованиям международных стандартов и современным рыночным условиям;

- разработать концепцию интегрированного управленческого учета прибыли строительных организаций в условиях бухгалтерских рисков.

Третья системная задача - разработать методологические основы налогообложения прибыли строительных организаций и налоговых рисков:

- обосновать направления и факторы развития налоговых теорий и современных концепций налогообложения прибыли;

- теоретически обосновать методические и правовые аспекты налогообложения прибыли строительных организаций в современных условиях;

- выявить особенности влияния налоговых рисков на прибыль, определить их место в системе управления прибылью.

Четвертая системная задача - обосновать методологические подходы к управлению прибылью и налоговыми рисками в строительных организациях на основе его информационно-методического обеспечения и организации налогового мониторинга:

- разработать комплексную методику определения влияния налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности строительных организаций;

- разработать концепцию налогового ценообразования, позволяющую использовать инновационные подходы к оценке ресурсов и налогового потенциала организации;

- разработать организационные и методические основы налогового мониторинга для информационного управления прибылью.

Область проведенного исследования. Содержание работы отвечает обозначенным в паспорте специальностей ВАК областям исследования:

- 08.00.10 "Финансы, денежное обращение и кредит": п. 2.9. "Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы"; п. 2.10. "Исследование зависимости между ценой и налогообложением", 3.6. "Проблемы управления финансовыми рисками", п. 7.5. "Развитие методов оценки рисков и их влияния на рыночную стоимость";

- 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика": п. 1.3 "Методология учета, контроля и анализа финансовых результатов", п. 1.4. "Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа", п. 1.7. "Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие междуна-

родным стандартам", п. 1.8. "Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей", п. 1.10 "Особенности формирования бухгалтерской и статистической отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности".

Предметом исследования диссертации явились теоретико-методологические проблемы учета и налогообложения прибыли, методическое и организационное обеспечение управления прибылью и налоговыми рисками.

Объектом исследования выбраны системы учета и налогообложения прибыли, а также механизм управления прибылью и налоговыми рисками строительных организаций Ханты-Мансийского автономного округа - Югры.

Теоретической и методологической основой исследования послужили классические экономические, балансовые и налоговые теории; труды отечественных и зарубежных ученых, освещающих проблемы развития бухгалтерского и налогового учета прибыли, налоговой нагрузки и налоговых рисков, влияющих на результаты деятельности организаций. Методологической основой работы послужили концепции прибыли, налоговых рисков, использованные для обеспечения информативности управленческих задач в области управления бухгалтерской и налоговой прибылью.

В процессе исследования были использованы законодательные акты и иные нормативные документы, обеспечивающие реализацию учетной и налоговой политики в сфере управления прибылью; судебная практика решения налоговых споров; информационные источники строительных организаций; материалы налоговых органов, их отчетность.

В ходе исследования применялся научный аппарат экономической теории, теории рисков, теории бухгалтерского учета, теории балансоведения, теорий налогов, экономического анализа, финансовой и налоговой отчетности. Методика исследования основана на изучении и обобщении накопленных знаний и опыта в отечественной и зарубежной теории и практике, на оценке зарубежной и отечественной учетных систем, выполнении расчетно-аналитических работ на основе реальных данных и широком применении статистического и математического инструментария, прикладных компьютерных программ.

Научная новизна исследования состоит в теоретическом обосновании и разработке методологических основ и методических решений учетно-аналитического обеспечения управления прибылью; в постановке и решении приоритетных методологических направлений в области снижения влияния налоговых рисков на финансовые результаты деятельности строительных организаций.

В работе получены следующие основные научные результаты, отражающие научную новизну исследования:

по специальности 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика":

Разработана концепция прибыли, отражающая развитие теоретических и методических основ прибыли как объекта учета:

- на основе генезиса концепций прибыли различных научных школ обоснована ее экономическая и бухгалтерская сущность, раскрыто содержание катего-

рии "прибыль", дан анализ исторического развития методологических основ учета прибыли;

- уточнены критерии классификации прибыли, разработана новая классификация и обосновано ее применение в различных учетных системах для обоснования прибыли как объекта учета;

- с позиции требований международных стандартов учета и финансовой отчетности обоснована взаимозависимость и трансформация категорий: прибыль - финансовый результат и прибыль - капитал;

- разработаны методологические подходы к формированию прибыли от продаж инвестиционно-строительной продукции и отражению этой информации в системе отчетности организации.

Раскрыты методологические основы и разработана комплексная методика бухгалтерского и интегрированного управленческого учета прибыли строительных организаций:

- выполнен сравнительный анализ методологических подходов к учету прибыли от продаж строительных организаций, заложенных в МСФО и российских ПБУ;

- разработана методика формирования и учета доходов и расходов инвестиционно-строительной деятельности организаций, отвечающая требованиям международных стандартов и современным рыночным условиям;

- разработана концепция интегрированного управленческого учета прибыли строительных организаций и обосновано ее применение в условиях бухгалтерских рисков.

по специальности 08.00.10 - "Финансы, денежное обращение и кредит":

Разработаны методологические подходы к налогообложению прибыли строительных организаций, формируемой в условиях налоговых рисков:

- дан исторический анализ развития налоговых теорий и концепций налогообложения прибыли;

- обоснованы методические и правовые аспекты налогообложения прибыли строительных организаций в современных условиях;

- методологически обоснованы подходы к налогообложению прибыли от продаж инвестиционно-строительной продукции, признанию выручки и затрат для целей налогообложения и разработан механизм выявления налоговых рисков;

- определены критерии систематизации информации о налоговых рисках, их влияния на прибыль, для отражения в отчетности строительных организаций и повышения информативности управленческих решений.

Разработаны методологические подходы и элементы организации управления прибылью и налоговыми рисками в системе налогового менеджмента строительных организаций:

- разработана комплексная методика определения влияния налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности строительных организаций, содержащая в основе модель налогового поля, отражающая основные фазы инвестиционно-строительной деятельности;

- на основе институциональной теории и характеристики категории "стоимость" разработана концепция налогового ценообразования, позволяющая использовать инновационные подходы к оценке ресурсов и налогового потенциала строительной организации;

- разработан механизм управления налоговыми рисками для снижения их влияния на финансовые результаты деятельности организаций, основанный на информационно-методическом обеспечении, формируемом в системе налогового мониторинга.

Практическая значимость полученных результатов проведенного исследования определяется возможностью их широкого применения для дальнейшего развития и обеспечения эффективности управления прибылью и налоговыми рисками на основе учетно-аналитической информации. Выводы и предложения, полученные в результате выполненного исследования, могут быть использованы строительными организациями для разработки учетной и налоговой политик, организации бухгалтерского аналитического и налогового учета, а также для разработки механизма управления прибылью и налоговыми рисками. Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы в практике деятельности организаций разных отраслей экономики для оптимизации налоговой нагрузки, разработки документооборота аналитического бухгалтерского и налогового учета, организации налогового менеджмента прибыли.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- выделенные критерии и классификация прибыли организаций;
- логическая модель интегрированной информационной системы учета инвестиционно-строительной деятельности организаций;
- методика формирования и учета доходов и расходов инвестиционно-строительной деятельности организаций, отвечающая требованиям МСФО;
- проект бухгалтерского стандарта "Существенные искажения финансовой отчетности";
- предложения по изменению ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда";
- выделенные критерии систематизации информации о налоговых рисках, влияющих на прибыль;
- формат внутренней управленческой отчетности строительных организаций, отражающий информацию по рискам;
- комплексная методика оценки последствий налоговых рисков;
- методические и организационные основы мониторинга прибыли и налоговых рисков.

Апробация результатов работы. Основные положения диссертации докладывались на международных практических конференциях в г.г. Саратове (2007-2009 г.), Волгограде (2009 г.), Новосибирске (2006 г.), Нижневартовске (2008 г.), Йошкар-Оле (2007 г.), на межвузовских научных конференциях в Сургутском государственном университете, Марийском государственном техническом университете, опубликованы в сборниках научных трудов СурГУ, МарГТУ,

СГСЭУ, сборнике научных трудов Санкт-Петербургского государственного университета водных коммуникаций, Самарского государственного экономического университета.

Рекомендации по внедрению методик учета и оценки налоговых рисков приняты в строительных организациях Тюменской области: ОАО "Ханты-Мансийскдорстрой", Трест "Сургутнефтедорстройремонт" ОАО "Сургутнефтегаз", "Сургутский строительно-монтажный трест 1" ОАО "Сургутнефтегаз", ОАО "Мостострой-11", ОАО "Сургутстройтрест".

Публикации. Основные положения диссертации отражены в 48 печатных работах общим объемом 62,8 печ. л., из них лично авторских 31 работа объемом 50,92 печ. листа.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, четырех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Во *введении* обоснованы актуальность темы исследования, теоретико-методологическое и практическое значение его проблематики, показана степень ее разработанности, сформулированы цель и задачи исследования, раскрыта научная новизна и выделены наиболее существенные ее результаты, отражено конкретное личное участие автора в получении научных результатов, теоретическая и практическая значимость выводов и предложений, выносимых на защиту.

В первой главе "*Теоретические основы и логическое содержание категории "прибыль" как объекта учета*" раскрыты историческая и методологическая сущность категории прибыль, выявлены методологические особенности бухгалтерской прибыли в контексте требований международных стандартов учета и финансовой отчетности; раскрыто формирование прибыли от продаж в строительных организациях, особенности порядка формирования в соответствии с ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда" и МСФО (IAS) 11 "Договоры подряда".

Во второй главе "*Методология и методика бухгалтерского и управленческого учета прибыли строительных организаций*" разработаны методические подходы к учету финансовых результатов деятельности строительных организаций с позиции требований международных и российских стандартов, раскрыты организационные особенности этого учета и обоснована взаимосвязь показателей, участвующих в формировании финансового результата в едином информационном пространстве управления прибылью; разработана методика формирования учета доходов и расходов инвестиционно-строительной деятельности организаций; разработана концепция интегрированного управленческого учета прибыли и отражены особенности ее организации в условиях бухгалтерских рисков.

В третьей главе "*Развитие теории налогообложения прибыли и налоговых рисков*" раскрыт генезис классических теорий налогообложения прибыли и современных концепций, отражающих положения о налоговой нагрузке и налоговых рисках; выявлены правовые и методологические особенности учета налоговой прибыли строительных организаций, даны предложения по реформирова-

нию налоговой системы общего и фрагментарного характера, на основе чего определены ключевые принципы и концепция развития налогового учета; обоснованы налоговые риски в системе управления прибылью, дано их определение и подходы к качественной и количественной характеристике степени вероятности.

В четвертой главе *"Методология и организация управления прибылью и налоговыми рисками строительных организаций"* разработана комплексная методика определения влияния налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности строительных организаций; разработана концепция налогового ценообразования, и раскрыто влияние ценового фактора на формирование финансового результата по договору строительного подряда; разработаны организационные и методические основы налогового мониторинга в системе управления прибылью и его важнейшего элемента - механизма управления налоговыми рисками.

В заключении изложены выводы и рекомендации по учетно-аналитическому обеспечению управления прибылью и налоговыми рисками строительных организаций.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В диссертации проанализированы и решены четыре группы важнейших проблем, объединенных целью и системными задачами исследования:

- разработана концепция прибыли, отражающая развитие теоретических и методических основ прибыли как объекта учета;
- раскрыты методологические основы и разработана комплексная методика бухгалтерского и интегрированного управленческого учета прибыли строительных организаций;
- разработаны методологические подходы к налогообложению прибыли строительных организаций, формируемой в условиях налоговых рисков;
- разработаны методологические подходы и элементы организации управления прибылью и налоговыми рисками в системе налогового менеджмента строительных организаций.

1. Разработана концепция прибыли, отражающая развитие теоретических и методических основ прибыли как объекта учета.

На основе генезиса концепций прибыли различных научных школ автором обоснована ее экономическая и бухгалтерская сущность, раскрыто содержание категории "прибыль" с позиции исторического анализа развития методологических основ учета прибыли.

Прибыль является одной из самых сложных категорий рыночной экономики. Оценка ее содержания можно встретить в специальной и экономической литературе как: формы дохода от конкретных видов деятельности; дохода предпринимателя, вложившего свой капитал в бизнес; выраженного в денежной форме показателя вложенного капитала, полученного дохода, поне-

сенных затрат и др. Прибыль отражает выраженный в денежной форме чистый доход на вложенный капитал, представляющий собой вознаграждение за риск осуществляемой предпринимательской деятельности, исчисленного в виде разницы между совокупным доходом и совокупными затратами в процессе осуществления этой деятельности. С развитием теории прибыли в истории учетной науки менялись подходы экономистов к определению главной цели управления ею. В генезисе этой проблемы можно выделить три основных подхода:

- *первый подход*, основанный на исследованиях классиков экономической теории А.Смита, Дж.С.Милля, и их последователей С.Франка, М.Туган-Бороновского, В.Дмитриева. В качестве главной цели хозяйственной деятельности предприятия сторонники этого подхода выделяли - максимизацию прибыли, полагая, что максимизация прибыли отдельного субъекта хозяйствования приведет к максимизации всего общественного благосостояния;

- *второй подход* связан с теорией устойчивого экономического роста, главной целью хозяйственной деятельности выдвигается - обеспечение финансового равновесия предприятия в процессе его развития. Достижение этой цели минимизирует уровень предпринимательских рисков, но не позволяет реализовать в полной мере все резервы роста ее рентабельности. Механизм реализации указанной цели недостаточно увязан с колебаниями конъюнктуры финансового и товарного рынков;

- *третий подход* основан на современной экономической теории, в качестве главной цели хозяйственной деятельности предприятия выдвинуто обеспечение максимизации благосостояния собственников предприятия, что находит конкретное выражение в максимизации рыночной стоимости предприятия.

Анализ последнего подхода позволил заключить, что максимизация рыночной стоимости предприятия, обусловленная движением капитала и денежных потоков, может быть адекватной результатам хозяйствования предприятия в условиях жесткой конкурентной среды при минимальном воздействии налоговой нагрузки и налоговых рисков.

В работе выделено исключительное значение метода исследования А.Смита - двойственности теории и двойственности методологии для рассмотрения проблемы тоже с двух позиций: во-первых, категория "прибыль" в своих сущностных характеристиках исторически раскрывается с двух сторон: с позиции экономического подхода и с позиции бухгалтерского подхода, что приводит с одной стороны к противоречивости характеристики и несовпадению ее абсолютной величины для конкретного экономического субъекта, а с другой - возникает несовпадение прибыли как объекта налогообложения и прибыли, как объекта бухгалтерского учета тоже в абсолютной величине; во-вторых, категории "налог" и "налогообложение", по своей сути, во всех классических налоговых теориях тоже рассматриваются с позиции двойственности природы самого налога.

Двойственность методологии А.Смита использована как основа исследова-

ния конкретных форм, присущих собственно методологии учета прибыли и методологии налогообложения прибыли. Эта позиция может быть обоснована в работе на основе генезиса экономической теории от А.Смита до Дж.С.Милля, учение о прибыли которого содержит семь важнейших положений:

1. Прибыль на капитал, эквивалентом которой выступает норма прибыли, имеет тройную характеристику, как: "вознаграждение за воздержание"; "плата за риск"; "вознаграждение за труд и искусство предпринимателя".

2. Минимальная норма прибыли не постоянна и зависит от экономического и политического состояния общества. Частью прибыли, наименее подверженной изменениям, выступает вознаграждение за воздержание. После вычитания из валовой прибыли издержек производства оставшаяся ее часть должна обеспечить заинтересованного капиталиста - предпринимателя в накоплении (вознаграждение за воздержание от потребления). Далее, размер вознаграждения зависит от масштабов и характера производства, и должен быть достаточным для поддержания заинтересованности предпринимателя или нанятого персонала в осуществлении управленческих функций. Плата за риск наиболее подвержена колебанию и зависит от уровня безопасности и гарантированности прав предпринимателя в конкретном государстве.

3. Размер прибыли, в отличие от заработной платы, в большей степени различается по отраслям (видам деятельности), что обусловлено: уровнем риска и возможностью его погашения в различных сферах вложения капитала; особыми требованиями, предъявляемыми к управленческим, техническим и др. качествам предпринимателя как управленца; положением предпринимателя на рынке.

4. Под влиянием конкуренции норма прибыли имеет тенденцию к выравниванию, обеспечивая перелив капитала из менее привлекательной отрасли в более привлекательную.

5. Причинами, определяющими величину обычной нормы прибыли, выделены обстоятельства, зависящие от производительной силы труда и цены произведенного продукта.

6. Определение нормы прибыли заключено в следующих положениях: 1 - прибыль определяется как положительная разница между произведенным продуктом и предварительными затратами на его производство; 2 - норма прибыли есть соотношение прибыли и общей суммы предварительных затрат; 3 - предварительные затраты состоят из платы за труд; 4 - материалы, орудия, включая здания, являются производными труда; 5 - вся та часть конечного продукта, которая не является прибылью, есть возмещение предварительных затрат на оплату труда.

7. Прибыль зависит не от заработной платы (то, что труд приносит рабочему), а от стоимости труда (то, во что труд обходится капиталисту). Стоимость труда есть функция трех переменных - эффективности труда, заработной платы и стоимости производства или приобретения предметов, которые можно приобрести на заработную плату. Именно эти три фактора во взаимосвязи определяют общую норму прибыли на капитал.

Значимость учения Милля о прибыли для российской учетной науки под-

черкнута в работе анализом учений русских экономистов: Ф.В.Езерского, который отличал валовую прибыль от чистой прибыли при определении различий между двойной и тройной системы учета; А.М.Галагана, выделившего роль показателя прибыли в счетоводстве и в счетоведении; А.П.Рудановского, применившего методы оценки в процедуре счетного исчисления показателей, среди которых важнейшим выделен показатель прибыли; и других.

Среди современных трудов наиболее значимых для теории прибыли, ее учета и отражения в отчетности выделены работы Я.В.Соколова, который давая подходы к интерпретации балансов и определению финансовых результатов, предприятия, ссылаясь на Дж.М.Кейнса, раскрывает четыре момента необходимости прибыли: для оценки эффективности работы предприятия; для определения величины налогооблагаемой базы; для принятия решений, связанных с вложением средств, покупкой акций; для достижения цели собственников - акционеров. Множественность задач предопределяет множественность подходов не только к самой трактовке прибыли, но и к ее квантификации.

Бухгалтерское статическое определение прибыли заключается в приросте капитала (средств, вложенных собственниками) в течение отчетного периода. Соответственно убыток определяется как уменьшение. *Бухгалтерская динамическая* трактовка прибыли определяет ее как разницу между доходами и расходами. Приведенные бухгалтерские подходы сводят финансовый результат к приросту актива, либо к разности потоков прихода и расхода ценностей. Оценивая актив через прибыль можно, очевидно, оценить прибыль через капитал. Такой подход берет начало в учении И.Фишера и, по мнению автора, продолжен в идеологии международных стандартов финансовой отчетности, которые содержат требование определять показатели "прибыль на капитал", "прибыль на акцию".

Анализ исторических подходов к прибыли, ее учету и формированию бухгалтерской отчетности обусловил разработку новой концепции, объединяющей ее характерные особенности на основе экономического, бухгалтерского и налогового подхода, отвечающей требованиям МСФО и рыночной экономики.

В современном бухгалтерском учете основные подходы к трактовке прибыли и ее распределению систематизированы на классических теориях и тех концепциях, которые положены в основу европейских и международных стандартов. Исследование и систематизация представлений о прибыли и ее распределении в германском и французском торговом праве раскрывают сущность отдельных аспектов данного феномена и в российском законодательстве. Приоритетная значимость балансоведения среди многих бухгалтерских теорий в XX веке привели к пониманию статического и динамического балансов, определили содержание их теорий и критериев классификации самих балансов. Позднее теоретические исследования стали касаться содержательности и смысла статического и динамического учета для построения принципиально новой системы экономического анализа и анализа отчетности.

Принятие Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России,

становление законодательной базы по бухгалтерскому учету и последующее развитие бухгалтерских стандартов, логически взаимосвязано с необходимостью обеспечения сохранения капитала собственников и защиты интересов кредиторов. Распределение прибыли, закрепленное еще в 1995 году в Федеральном законе № 208-ФЗ "Об акционерных обществах", указывало на возможность выплаты дивидендов только из чистой прибыли, понятие которой из логики и целей построения современного баланса недостаточно раскрыто в теории. Между тем, такое понимание чистой прибыли согласуется с современными концепциями поддержания капитала, которые нашли свое отражение в ряде национальных и международных стандартов учета и отчетности.

Изучение германского и французского торгового права, ГААП США, МСФО позволило выделить несколько трактовок концепции поддержания капитала, обусловленных прибылью:

- концепция поддержания финансового капитала, позволяющая доказать, что "прибыль есть увеличение номинальной суммы капитала в денежном выражении";
- концепция поддержания покупательной способности капитала, означающая, что прибыль есть увеличение инвестированной покупательной способности капитала;
- концепция поддержания физического капитала, при которой прибыль рассматривается как увеличение производственной способности капитала;
- концепция поддержания уровня ожидаемой прибыли, предусматривающая превышение прибыли над доходом от возможного альтернативного вложения капитала;
- концепция поддержания капитала во времени, при которой прибыль рассматривается как превышение дисконтированной стоимости капитала за отчетный период над стоимостью капитала на начало этого периода.

В экономической литературе отражена еще одна концепция поддержания капитала, которая базируется на понятии *чистых активов*, что позволяет использовать трактовку прибыли как прироста чистых активов для различных целей, в том числе и для анализа ее распределения и для формирования отчетности. Интерпретация показателя прибыли, отражаемой в отчетности зависит от выбранного подхода, среди которых в работе рассмотрено четыре: академический (экономический), бухгалтерский, налоговый и предпринимательский. Общая характеристика показателя прибыли при каждом из названных подходов имеет свою интерпретацию:

- при экономическом подходе экономическая прибыль определяется как разница между доходами предприятия и его экономическими издержками, предусматривающими возможность альтернативных затрат;
- при бухгалтерском подходе бухгалтерская прибыль представляет собой положительную разницу между признанными доходами и расходами (затратами), отнесенными к отчетному периоду;
- при налоговом подходе налоговая (налогооблагаемая) прибыль представляет собой разницу между полученными доходами и величиной произведенных

расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ;

- при предпринимательском подходе предпринимательская прибыль определяется как прирост капитала собственников, имевший место в отчетном периоде, проявляющийся в увеличении чистых активов предприятия в рыночной оценке.

В работе рассмотрены принципиальные особенности учета прибыли и требования к отражению ее в отчетности. Система принципов, являющаяся методологической основой учета и отчетности, включает применительно к отражению показателей прибыли в отчетности следующие принципы: согласования; непрерывности; точного разграничения отчетных периодов; сопоставимости; определенности; осмотрительности; единообразной оценки.

Задачи исчисления прибыли через баланс, осуществляемые в практике российских предприятий с учетом названных принципов, способствуют сопоставимому, всеохватывающему исчислению финансовых результатов предприятия по периодам и отчетному году в целом.

Анализ классических трактовок чистой прибыли (как временного дохода, получаемого от технических нововведений; как результата неопределенного характера будущих событий; как дохода, порождаемого существованием монополий и конкуренции и др.) позволил уточнить критерии классификации прибыли и выделения ее основных видов: валовой, балансовой, нормальной, предельной, максимальной, монопольной, базовой и разводненной. В диссертации рассмотрено содержание критериев классификации прибыли и показателей, ее характеризующих, для отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности. К таким критериям отнесены: характер трактовки содержания категории «прибыль» (бухгалтерская, экономическая, предпринимательская, налоговая); характер деятельности предприятия (прибыль от обычной деятельности, прочая прибыль); виды хозяйственных операций и виды деятельности (прибыль от продаж (прибыль от операционной деятельности), прибыль от инвестиционной деятельности, прибыль от финансовой деятельности); состав формирующих ее элементов (маржинальная, валовая, чистая прибыль); характер инфляционной очистки (прибыль номинальная и прибыль реальная); достаточность уровня формирования (прибыль низкая, нормальная и высокая); рассматриваемый период формирования (прибыль предшествующего, отчетного, планового периодов); характер использования (капитализируемая и потребленная прибыль); степень использования (нераспределенная и распределенная прибыль); значение итогового результата хозяйствования (прибыль и убыток). Перечисленные критерии охарактеризованы в работе и дополнены критериями:

- влияние налоговой нагрузки (прибыль, скорректированная на увеличение (уменьшение) налоговой нагрузки);

- влияние бухгалтерских и налоговых рисков (бухгалтерская прибыль, скорректированная с учетом наступивших последствий бухгалтерских рисков; налоговая прибыль, скорректированная с учетом наступивших последствий налоговых рисков).

Уточненная классификация прибыли приведена на рисунке 1.

КРИТЕРИИ КЛАССИФИКАЦИИ	ПОКАЗАТЕЛИ ПРИБЫЛИ
1. По характеру трактовки содержания категории "прибыль"	экономическая, бухгалтерская, налоговая, предпринимательская
2. По видам хозяйственной деятельности	от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности
3. По характеру деятельности	от обычного вида деятельности и от прочей деятельности операций
4. По основным видам хозяйственных операций	от реализации продукции и от внеоперационных операций
5. По составу включаемых элементов	маржинальная, валовая (балансовая), чистая
6. По стадии использования чистой прибыли	нераспределенная и распределенная
7. По характеру использования	капитализируемая и потребляемая
8. По рассматриваемому периоду формирования	предшествующего, отчетного и планового периодов
9. По достаточности уровня формирования	низкая, нормальная, высокая
10. По степени учета инфляционного фактора	номинальная и реальная
11. По характеру налогообложения	облагаемая и необлагаемая
12. По значению финансового результата	положительная и отрицательная
13. По характеру включения в консолидированную отчетность	реализованная и нереализованная
14. По характеру влияния налоговой нагрузки	скорректированная на уменьшение и на увеличение налоговой нагрузки
15. По характеру влияния бухгалтерских и налоговых рисков	скорректированная с учетом бухгалтерских и налоговых рисков

Рис. 1. Классификация показателей прибыли организаций

Предложенная классификация прибыли является универсальной для применения ее в различных учетных системах и для обоснования прибыли как объекта учета в организациях различных отраслей, в том числе и строительной.

В диссертации с позиции международных стандартов дано теоретическое обоснование взаимосвязи прибыли с концепциями капитала. Выявлены причины, сдерживающие в российских условиях реализацию концепции сохранения капитала.

Инвестиционно-строительный комплекс ХМАО-Югра, формирование которого в истории отрасли относят к концу XVI века получил свое интенсивное развитие после открытия в Западной Сибири больших нефтяных и газовых месторождений. Исследование комплексобразующих связей экономического характера: единого регионального рынка продукции строительства с подавляющей концентрации

ей спроса на нее в центральных городах Западной Сибири и Урала; единого территориального ареала размещения полезных ископаемых для производства строительных материалов; единого рынка трудовых ресурсов для строительства, - позволило выделить внешние и внутренние факторы, влияющие на эффективность развития современных строительных организаций и определить тенденции роста их прибыли и повышения качества управления, направленного на снижение рисков при создании и реализации продукции инвестиционно-строительной деятельности, инвестиционных проектов и строительных заказов.

В диссертации дан анализ отраслевых факторов, влияющих на дифференциацию показателей финансового результата деятельности строительных организаций. Отраслевые факторы, объединенные в две группы: 1 - длительность производственно-технологического цикла; 2 - условия договоров на осуществление инвестиционно-строительного проекта, проанализированы с позиции методических основ, изложенных в ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда" и IAS 11 "Договоры на строительство".

По данным ФГУ "Аналитический центр при Правительстве РФ" по строительным организациям всех форм собственности (включающим все общестроительные и специализированные организации, ремонтно-строительные организации, в том числе осуществляющие работы, связанные со строительством разведочных скважин на нефть и газ и др.), привел среди оценки факторов, ограничивающих их деловую активность - высокий уровень налогов (табл. 2).

Таблица 2. Результаты статистического обследования деловой активности строительных организаций РФ

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1. Число действующих организаций, всего	129340	112971	113587	114464	112640	122441	426034
2. Индекс предпринимательской уверенности, %	-28	-23	-20	-11	-10	-2	+2
3. Оценка экономической ситуации в строительстве, % от общего числа строительных организаций:							
ниже нормального уровня	23	20	19	15	17	11	10
нормальный уровень	74	75	75	78	75	76	75
выше нормального уровня	3	5	6	7	8	13	15
4. Оценка факторов, ограничивающих деловую активность строительных организаций, % от общего числа строительных организаций							
Высокий уровень налогов	67	64	61	47	50	42	43
Неплатежеспособность заказчиков	62	55	49	38	37	27	23
Высокая стоимость материалов, конструкций, изделий	50	48	45	37	38	42	46
Недостаток заказов на работы	35	33	28	17	20	12	11
Конкуренция со стороны других строительных фирм	30	33	36	32	36	34	32
Недостаток квалифицированных рабочих	22	22	28	25	26	26	30
Нехватка и изношенность машин и механизмов	14	14	13	7	7	6	4
Высокий процент коммерческого кредита	9	11	17	11	15	13	10

В связи с многообразием вариантов распределения функций между участниками инвестиционно-строительной деятельности в работе раскрыто содержание показателей: прибыль инвестора, прибыль застройщика, прибыль заказчика, прибыль генерального подрядчика, прибыль подрядчика. Уточнены принципы, которые должны быть положены в основу учета прибыли подрядных строительных организаций при совмещении ими функций других субъектов инвестиционно-строительной деятельности:

- разделение доходов и расходов по функциям, договорам и объектам;
- разделение текущих расходов на прямые, косвенные и прочие;
- распределение косвенных расходов.

Методологические основы формирования прибыли от продаж инвестиционно-строительной продукции разработаны в контексте концепции единого учетного информационного пространства строительной организации, включающего в себя: системы бухгалтерского финансового, оперативного, управленческого и налогового учета; отчетности, сформированной по требованиям МСФО, а также бухгалтерской и налоговой отчетности. Такой подход позволяет генерировать учетно-аналитическую информацию о прибыли строительных организаций разной целевой направленности, отвечающей интересам пользователей и основанной на целевых установках и принципах системы бухгалтерского учета.

2. Раскрыты методологические основы и разработана комплексная методика бухгалтерского и интегрированного управленческого учета прибыли строительных организаций.

Критический анализ ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда" и положений международных стандартов (МСФО), отражающих порядок подготовки информации по договорам и строительным контрактам, позволили раскрыть новое прочтение принципа признания финансового результата способом "по мере готовности" во взаимосвязи с принципом "приоритета экономического содержания фактов хозяйственной деятельности над их юридической формой".

Важной в этом контексте представляется идея разработки методологических основ формирования прибыли от продаж инвестиционно-строительной представлены с позиции единого учетного информационного пространства строительной организации.

Единое информационное пространство в управлении прибылью, интеграции видов учета и систем показателей, определяющих прибыль, свидетельствуют о новом управленческом подходе (рис. 2).

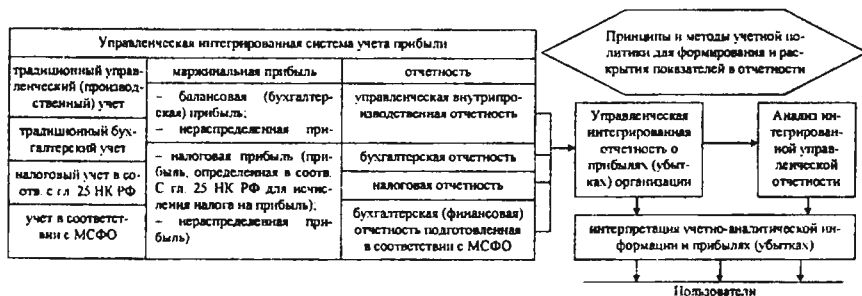


Рис. 2. Схема организации интегрированной управленческой учетно-аналитической информации

Формирование отчетности организаций в условиях неопределенности, характеризующейся достаточно частым изменением бухгалтерских нормативно-правовых актов и налогового законодательства, неоднозначностью трактовок их положений, широким использованием финансовых инструментов и различных сделок, происходит часто в условиях рисков. Бухгалтерские риски, причины их появления и последствия, которые должны находить отражение в финансовой отчетности, как правило, связаны с фундаментальными ошибками или определенными изменениями в учетной политике.

Фундаментальные ошибки существенно искажают отчетную информацию предыдущих отчетных периодов. Их исправление требует дополнительной обоснования сравнительной информации или представления дополнительной прогнозной информации, и не может ограничиваться только включением поправок в отчет о прибылях и убытках того отчетного периода, в котором были обнаружены фундаментальные ошибки.

В российской практике порядок исправления существенных ошибок значительно отличается от порядка, предусмотренного международными стандартами финансовой отчетности и до настоящего времени информацию об ошибках специалисты не связывали с бухгалтерскими или налоговыми рисками.

В диссертации предложен проект положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок, вызвавших существенные искажения в финансовой отчетности".

В диссертации разработана методика формирования и учета доходов и расходов строительных организаций, отвечающая требованиям международных стандартов. Для определения соответствия методологии учета доходов и расходов по объектам с длительным технологическим циклом в работе систематизированы факторы, оказывающие влияние на признание доходов и расходов по договорам подряда и раскрытие этой информации в отчетности. Уточнены методические вопросы отражения финансового результата по договору строительного подряда, определяемого способом "по мере готовности", который предполагает два варианта исчисления степени завершенности работ по договору:

при первом варианте:

$$\text{Доля расходов} = \frac{\text{Все фактически понесенные на отчетную дату расходы по выполненным работам}}{\text{Сумма всех расходов по договору}}$$

при втором варианте:

$$\text{Доля объема} = \frac{\text{Объем фактически выполненных работ в натуральном выражении}}{\text{Общий объем работ по договору в натуральном выражении}}$$

В диссертации на условных примерах рассмотрены варианты расчета выручки, признаваемой строительными организациями в отчетном периоде для отражения в учете и отчетности. Все примеры иллюстрированы записями на счетах бухгалтерского учета.

В работе на основе анализа норм международных стандартов и ПБУ 2/2008 сделан вывод о несоответствии положений по обеспечению и реализации принципов организации учета из-за того, что не в полной мере учитываются условия хозяйствования строительных организаций, обусловленные требованиями норм гражданского законодательства.

Основным методом учета затрат на производство строительных работ является позаказный метод, при котором объектом учета является отдельный заказ (договор), открываемый на каждый объект строительства в соответствии с договором, заключенным с заказчиком, на производство работ, по которому ведется учет затрат нарастающим итогом до окончания выполнения работ по заказу. Применение этого метода в целом соответствует требованиям ПБУ 2/2008. По краткосрочным договорам строительного подряда, к которым мы относим договоры, заключенные на период менее 12 месяцев и дата начала и окончания которых находится в пределах одного отчетного года, расходы могут быть учтены двумя способами:

- 1) по правилам ПБУ 2/2008 (способом "по мере готовности");
- 2) путем накапливания затрат в незавершенном производстве до окончания договора.

Может быть еще третий способ, когда договором предусмотрены этапы работ. Тогда затраты можно учитывать в составе незавершенного производства до окончания работ на этапе. В работе отмечены достоинства и недостатки каждого из названных способов.

Анализ норм МСФО (IAS) 11 в отношении затрат, которые возникают в результате выполнения договоров подряда позволил уточнить состав расходов по договору: прямых, косвенных и прочих. Автором уточнен перечень косвенных (накладных) расходов, объединенных в пять разделов: 1 – административно-хозяйственные расходы; 2 – расходы на обслуживание работников строитель-

ва; 3 – расходы на организацию работ на строительных площадках; 4 – прочие накладные расходы; 5 – затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов, но относимые на накладные расходы.

Рассмотрены условия отражения в учете договоров субподряда с участием (или не участием) генподрядчика в расчетах за выполненные субподрядные строительно-монтажные работы.

В работе изложена авторская концепция интегрированного управленческого учета прибыли строительных организаций и ее реализация в условиях бухгалтерских рисков. Концептуальный подход в работе связан с современными информационными технологиями и идеей гармонизации различных учетных систем и учетных процедур, обеспечивающих относительную независимость учетного процесса от конкретного вида отчетности. Генерирование такой информации для отчетности разной целевой направленности в строительных холдингах возможно на основе организации учета по предложенной логической модели (рис. 3).

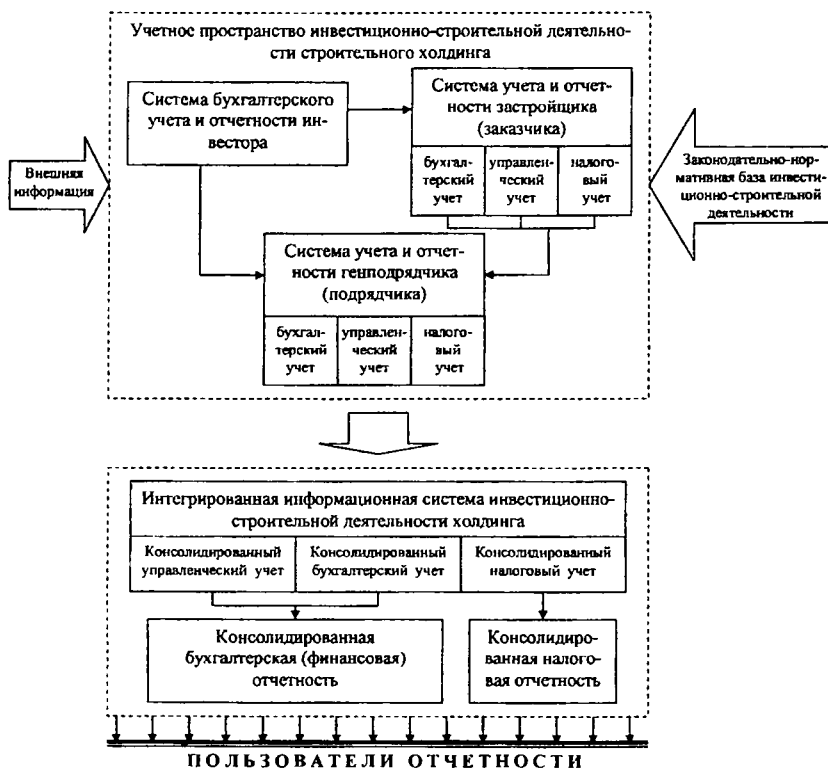


Рис. 3. Логическая модель интегрированной системы учета и отчетности инвестиционно-строительной деятельности холдингов

Концепция логической модели заключена в следующих положениях:

- информационное пространство инвестиционно-строительной деятельности включает системы учета и отчетности всех участников - субъектов, выполняющих разные функции в процессе реализации инвестиционных проектов и инвестиционно-строительной деятельности. Каждый субъект может совмещать функции одного или несколько других субъектов. Допускается, что вся деятельность может быть реализована не только в строительной отрасли, но и в других отраслях у крупных организаций, объединяющих в свой бизнес дочерние и зависимые предприятия;

- учетная система одного субъекта инвестиционно-строительной деятельности является отдельным сегментом консолидированного учета и отчетности инвестиционно-строительной деятельности холдинга. Показатели, включаемые в консолидированный учет и отчетность, признаются по признаку существенности информации;

- учетная система каждого субъекта инвестиционно-строительной деятельности включает несколько подсистем - видов учета: бухгалтерского (финансового), управленческого, налогового. Дополнительная информация может формироваться в системе оперативного учета и генерироваться службами субъекта как аналитическая информация, обеспечивающая необходимую интерпретацию показателей для консолидированной отчетности (например, о причинах и последствиях бухгалтерских и налоговых рисков);

- сложные взаимосвязи элементов логической модели характеризуются тем, что информация генерируется в каждом субъекте инвестиционно-строительной деятельности и может быть востребованной другими субъектами. Кроме того, вне системы инвестиционно-строительной деятельности существует масса внешней информации, которая необходима управлению строительными холдингами и его структурным подразделениям - субъектам системы.

Связывая формирование учетно-аналитической информации с разными учетными системами в рамках крупной строительной организации (или холдинга) с задачами управления, в диссертации обосновано понятие интегрированно-го управленческого учета прибыли и раскрыто его содержание.

Для методологии бухгалтерского учета важнейшее значение имеют понимание и трактовка содержания, а также величины бухгалтерской прибыли и то, как она связана с налоговой базой для определения налога на прибыль. Изучение моделей бухгалтерского учета, теоретических положений авторов работ по данной проблематике, позволило выявить различия взглядов на проблему исчисления бухгалтерской прибыли и ее связи с налогооблагаемой величиной. Отмечена логичность и простота налоговой концепции бухгалтерского учета, которая содержит идею, что любой финансовый отчет составляется в интересах государства в лице налоговых органов. Достоинством такой концепции является то, что ее единственным основанием и авторитетным источником является закон. На практике эта концепция проявляется в значительном воздействии налогообложения на систему бухгалтерского учета и ее организацию. Несмотря на имеющиеся доказательства методологического единства бухгалтерского учета,

сумма бухгалтерской прибыли принципиально отличается от ее налогооблагаемой величины. Поэтому в работе выполнен поэтапный сравнительный анализ норм налогового законодательства (25 главы НК РФ) и бухгалтерских стандартов (ПБУ), взаимосвязанного с развитием налогового учета (табл. 3).

Таблица 3. Сравнительная характеристика развития бухгалтерской и налоговой прибыли

Этапы формирования системы налогового учета	Характеристика этапов	Особенности определения налоговой базы налога на прибыль, ее связь с бухгалтерской прибылью
1 этап - появление предпосылок для становления системы налогового учета (1991-1995 гг.)	Появление первых элементов корректировок бухгалтерских записей в целях уплаты налога на прибыль в связи с принятием закона РФ № 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций". Бухгалтерский учет существует для правильного расчета налогов.	В зависимости от размера цены на реализованную продукцию не выше себестоимости предъявлялись требования использования рыночных цен реализации на основании расчетов для определения налоговой базы по налогу на прибыль. Налоговая прибыль отличается от балансовой на сумму отклонений по сделкам реализации товаров по цене не выше себестоимости.
2 этап - становление самостоятельного направления - налоговый учет (1995-2002 гг.)	Введение в бухгалтерском учете принципа "временной определенности фактов хозяйственной деятельности" (Приказ МФ РФ № 170). Внесение изменений и дополнений в Положение о составе затрат, необходимость исчислять налоговую себестоимость, определять отдельные виды затрат в пределах установленных нормативов. Внесение изменений в бухгалтерский учет суммовых разниц, начисление амортизации по основным средствам, формирование доходов и расходов в связи с введением в действие ПБУ 4, 6, 9, 10.	Выручка в бухгалтерском учете стала определяться одним способом - по мере отгрузки товаров. Для целей налогообложения выручку можно было определять и "по отгрузке" и "по оплате". Балансовая прибыль в большей степени отличается от налогооблагаемой. Налоговый учет воспринимается как производный от бухгалтерского. Различия между бухгалтерской и налоговой прибылью растут.
3 этап - развитие налогового учета в связи с законодательно-продекларированной обязательностью его ведения (2002 г. - по н.в.)	Введение главы 25 Налогового кодекса РФ	Унификация терминов бухгалтерского учета и налогообложения. Установление обязательного применения метода начисления при определении доходов и расходов для большинства налогоплательщиков. Появление различий в признании отдельных активов, обязательств, доходов и расходов, включая дату их признания, для целей бухгалтерского и налогового учета.

В диссертации систематизированы бухгалтерские риски, обусловленные применением стандартов и законодательства, регулирующих учет по договорам

строительного подряда. Методические подходы к формированию информации о рисках рассмотрены на примере риска интерпретации условий договоров на строительство в части:

а) срока договора с учетом сложных схем авансирования и сдачи работ по этапам;

б) вида работ по договору с учетом определения неразрывной взаимосвязи со строительством, реконструкцией и т.п.;

в) выполняемых функций с учетом совмещения функций инвестора, заказчика, застройщика и подрядчика.

Анализируя причины бухгалтерских рисков, автор пришел к выводу, что их объединяет два обстоятельства:

- степень адекватности отражения в учете и отчетности хозяйственных операций с учетом требований законодательства;

- степень адекватности законодательства сущности хозяйственных операций организации.

Идентификация бухгалтерских рисков, обусловленных методологическими подходами к учету прибыли систематизирована в работе в разрезе областей сравнительного анализа норм ПБУ 2/2008 и МСФО (IAS) 11: по объектам учета по договору на строительство; по выручке и расходам по договору на строительство; по признанию доходов и расходов по договору на строительство; по условиям достоверности (надежности) оценки финансового результата по договору; по раскрытию информации по договору на строительство.

3. Разработаны методологические подходы к налогообложению прибыли строительных организаций, формируемой в условиях налоговых рисков.

В диссертации приведен исторический анализ развития налоговых теорий и концепций налогообложения прибыли и современных налоговых теорий, которые позволили раскрыть содержание этих теорий применительно к современным условиям, раскрыть правовые и методологические особенности учета налоговой прибыли строительных организаций.

Теории налогообложения прибыли исторически обусловлены классическими экономическими теориями и общими теориями налогов, что достаточно широко освещено в финансовой и налоговой литературе в России и за рубежом. Важнейшие положения налоговых теорий освещены в работах Ш.Монтескье, Ж.Сисмонди, Н.Тургенева, С.Ю.Витте, Дж.Ст.Милля, А.А.Соколова, А.Смита, Д.Рикардо, А.Лаффера, Дж.М.Кейнса и других. Современные налоговеды развивают общие теории применительно к условиям современного развития общества, используя классически становившиеся концептуальные подходы. При этом, чаще всего выделяют две модели налогообложения прибыли, означающие:

1) прямая взаимосвязь налогооблагаемой базы с бухгалтерским конечным финансовым результатом;

2) двухступенчатый подход к формированию налогооблагаемой прибыли с косвенной взаимосвязью с бухгалтерским конечным финансовым результатом.

В работе отмечено, что расхождения между показателями бухгалтерской и налоговой прибылью объективны, но отсутствие полного перечня обоснованных причин, вызвавших отклонение бухгалтерской прибыли от налоговой не позволяет установить точную взаимосвязь этих показателей, и, как следствие, не позволяет прогнозировать результаты деятельности строительной организации с учетом влияния налоговой составляющей. В этой связи приведены предложения по реформированию российской налоговой системы общего и фрагментного характера, изложены ключевые принципы развития систем бухгалтерского и налогового учетов. К таким принципам отнесены: 1 – единство систем бухгалтерского учета и налогообложения, означающее, что при создании системы учета и формировании интереса со стороны пользователей отчетности следует исходить из приоритета бухгалтерских правил, поступаясь в разумных пределах интересами налогообложения; 2 – сохранение традиционной независимости законодательно-нормативной базы бухгалтерского учета от налогового законодательства; 3 – обоснование методики расчета налоговых сумм и документального оформления налоговых отношений с позиции основ классического бухгалтерского учета, а не наоборот; 4 – системности накопления и обработки данных учета; 5 – гармонизация систем бухгалтерского учета и налогообложения; 6 – правовое взаимодействие систем бухгалтерского учета и налогообложения; и др.

В диссертации выделены условия, способствующие созданию системы налогового учета строительных организаций; обосновано содержание расходной части налоговой базы, включающей следующие расходы:

- текущего периода (подрядные работы с поэтапной сдачей работ, деятельность застройщика);
- будущего периода с определенным сроком в соответствии с договором;
- будущего периода с неопределенным сроком в связи с отсутствием договора (конкурс, тендер);
- связанные с аннулированием договора (заказа);
- понесенные до начала действия договора (ожидаемые расходы);
- понесенные после закрытия договора (гарантийные расходы);
- связанные с особенностями строительного договора, заключаемого с бюджетными организациями;
- связанные с возмещением ущерба и (или) потерь (компенсация стоимости сносимых (переносимых) строений и насаждений и аналогичные расходы, связанные с освоением территории под строительство);
- не учитываемые в целях налогообложения, например, связанные с разборкой основных средств, используемых при строительстве (не включаются в состав внереализационных расходов).

В работе обоснована сущность налоговых рисков и их влияние на прибыль. Проведенный анализ современных концепций рисков позволил автору квалифицировать налоговый риск как неотъемлемый атрибут предпринимательской деятельности и определить место налогового риска в системе материальных рисков (рис. 4).

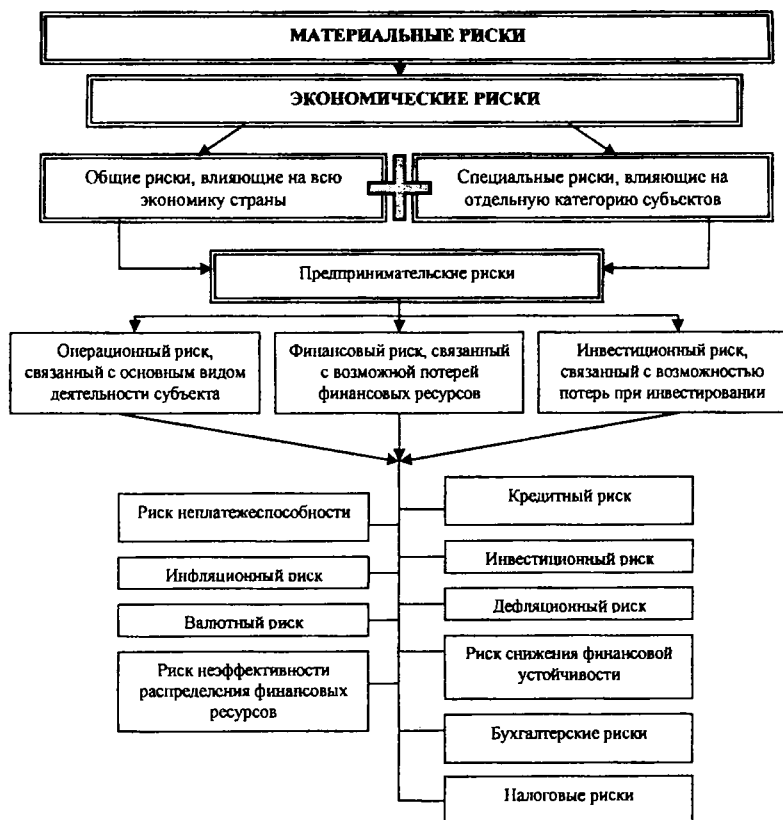


Рис. 4. Место налогового риска в системе материальных рисков

Действительная стоимость риска (в размере фактических убытков, либо затрат на снижение величины убытка, либо затрат по возмещению убытков и их последствий) должна определяться с учетом вероятности последствий рискованной ситуации.

Количественная оценка вероятности наступления рискованной ситуации осуществляется, как правило, в процентах. Если вероятность равна нулю, то это говорит о невозможности наступления данного события. При вероятности, равной единице, существует 100% гарантия того, что данное событие произойдет.

Кроме оценки вероятности наступления рискованной ситуации необходима оценка возможных потерь, т. е. суммовая оценка последствий наступления рискованного события (далее – цена риска). Если использовать, например, 5-балльную систему оценки рисков, то их классификация по величине потерь может выглядеть следующим образом (табл. 4).

Таблица 4. Классификация рисков по величине потерь

Виды рисков	Величина потерь (цена риска)		Возможность создания резерва
	R (балл)	в % от плановой прибыли	
Минимальные	1	$0\% < R \leq 10\%$	нет
Низкие	2	$10\% < R \leq 40\%$	нет
Средние	3	$40\% < R \leq 60\%$	нет/да
Высокие	4	$60\% < R \leq 90\%$	да
Максимальные	5	$90\% < R \leq 100\%$	да

Представленное разделение рисков весьма условно, поскольку каждая организация может иметь свой подход к управлению налоговыми рисками. Интервалы на шкале вероятности зависят от применяемой методики оценки. Основные характеристики рисков, такие как вероятность, цена риска, существенность риска, определяются в рамках методик системы внутреннего контроля организации.

Из проведенного анализа методических особенностей учета выполнения договоров подряда строительной организацией в работе сформулированы 26 групп причин налоговых рисков, связанных с учетом этих договоров. Последствия налоговых рисков, как правило, увеличивают налоговую базу по налогу на прибыль, влияют на рост налоговой нагрузки и снижают устойчивость строительной организации.

Анализ условий и обстоятельств осуществления строительной деятельности позволяет определить взаимодействие различных факторов (экономических, правовых), влияющих на степень налогового риска (рис. 5).

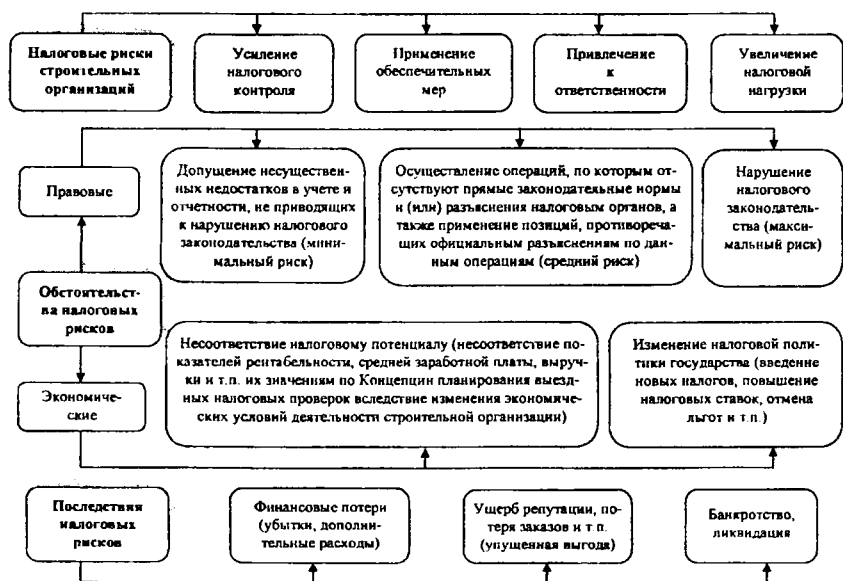


Рис. 5. Обстоятельства и последствия налоговых рисков

Комплексный подход к определению родового признака понятия налогового риска позволяет согласиться с тем, что налоговым рискам присущи как материальные, так и нематериальные негативные последствия. Ограничение последствий рисков только финансовыми потерями не позволяет учесть особенности налоговых правоотношений: риск потери имущества или действия налоговых органов, которые прямо не сопровождаются финансовыми потерями, например, решения о выездной налоговой проверки налогоплательщика, вызвавшего подозрения в совершении правонарушений и т.д. К неблагоприятным правовым последствиям, которые составляют потери нематериального характера, можно отнести: риски выемки документов, ареста имущества налогоплательщика, принятие налоговым органом обеспечительных мер при вынесении решений и другие.

4. Разработаны методологические подходы и элементы организации управления прибылью и налоговыми рисками в системе налогового менеджмента строительных организаций.

В диссертации обосновано влияние налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности строительных организаций. Представленная методика расчета налоговой нагрузки содержит общий подход к количественной и качественной оценке влияния обязательных платежей на финансовое состояние предприятия. Методика предусматривает определение общей величины налоговых обязательств, возникающих в деятельности строительной организации за отчетный период. Количественная оценка налоговой нагрузки может быть определена для оценки влияния налогообложения не только на финансовые результаты деятельности организаций, но и на денежные потоки. Применение в работе термина "налоговое поле" позволило представить деятельность предприятия в разрезе хозяйственных процессов (заготовления → производство (строительство) → продажи) и всего перечня уплачиваемых организацией налогов. Несмотря на то, что финансовый результат деятельности организации рассчитывается по окончании третьего хозяйственного процесса – продаж, налоговые обязательства возникают во всех процессах. Конкретными источниками информации такого налогового поля являются, в первую очередь, данные бухгалтерского аналитического учета.

В работе отмечено, что оценка влияния налоговых обязательств на результаты деятельности должна производиться отдельно для каждого налога с учетом требований норм бухгалтерского и налогового законодательства. Кроме того, в налоговом поле следует определять информацию для каждого вида деятельности организации. Что касается строительных организаций, то для предлагаемой методики, упростив задачу, автор выделил основную (инвестиционно-строительную) деятельность и прочие операции, сопровождающиеся налогообложением. Налоговое поле строительной организации при общем режиме налогообложения характеризуется перечнем налоговых платежей, классифицированных в зависимости от объекта налогообложения на четыре однородные группы: 1 – оборотные налоги (налоговые платежи, исчисляемые от объема продаж); 2 – налоги, относимые на затраты; 3 – налоговые платежи, исчисляемые от объема производства; 4 – имущественные налоги и налог на прибыль. Для решения задачи расчета налоговой нагрузки на строительную организацию

при общем режиме налогообложения следует определить место каждого из обязательных налоговых платежей в структуре деятельности строительной организации, представленной с помощью схемы кругооборота капитала:

I фаза – приобретение запасов ресурсов с целью материально-технического обеспечения инвестиционно-строительной деятельности;

II фаза – производство строительных работ (реализация инвестиционно-строительных проектов, оказание ремонтно-строительных услуг и др.);

III фаза – продажа (сдача объектов в эксплуатацию, выполненных работ по проектам и оказанных услуг) (рис. 6).

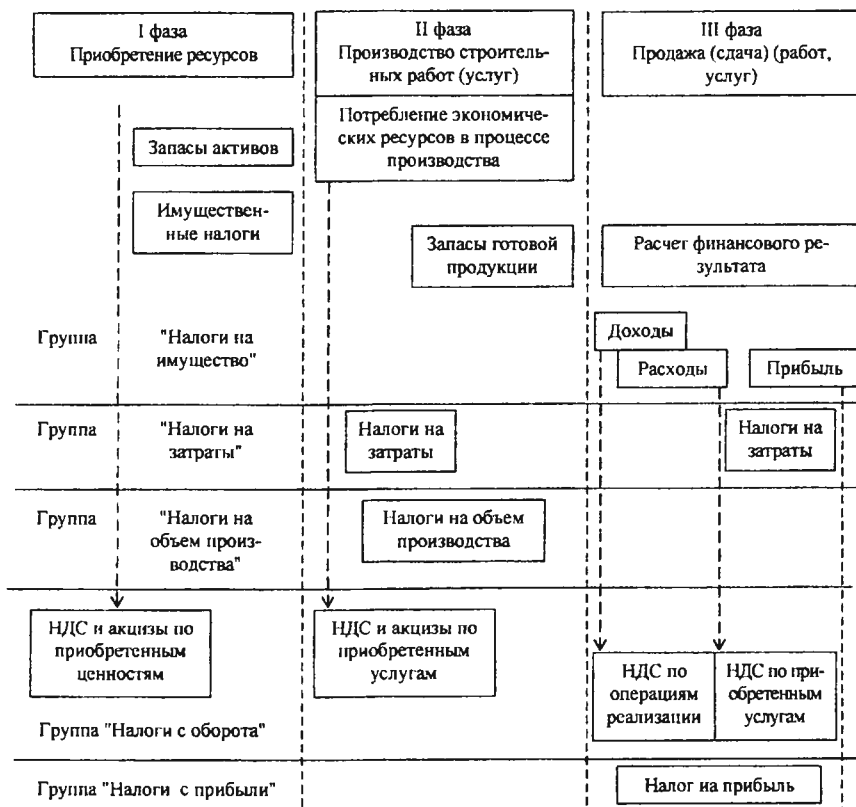


Рис. 6. Обобщенное налоговое поле строительной организации при общем режиме налогообложения

Выделенные четыре группы налогов, отражаемые в бухгалтерском учете по дебету счетов 90, 91 и 99 в корреспонденции со счетами расчетов по обязательным платежам в бюджетную систему 68 и 69, включают: первая группа – налоги, возникающие при отражении доходов, к которым отнесены налоги с оборота

(НДС и акции), а также экспортные таможенные пошлины; вторая группа - налоги, отражаемые непосредственно на счетах 91 и 99 (налог на прибыль); третья группа – налоги, участвующие в формировании финансового результата, отражаемые в составе коммерческих и управленческих расходов; четвертая группа – налоги, участвующие в расчете финансового результата и отражаемые в составе себестоимости продукции (работ и услуг). Анализ перечисленных налогов позволил сделать вывод, что в строительной отрасли наибольшее влияние на финансовый результат оказывает доля налогов, начисленных и отражаемых на счетах учета производственных затрат. Среди факторов, определяющих влияние налогов на финансовый результат, названы:

- совокупность методов формирования затрат, выбранных учетной политикой;
- особенности учета управленческих затрат;
- метод оценки незавершенного производства;
- метод оценки готовой продукции.

В работе с позиции институциональной теории и характеристики категории "стоимость" обоснованы принципы налогового ценообразования. Институциональная теория рассматривает некоторые результаты институциональных инноваций как порождающие спрос на новые технологии и создающие условия для их внедрения в хозяйственную практику. Главным теоретическим принципом институциональной теории при этом является тезис о конкуренции как главном содержании экономической истории. Эта конкуренция прослеживается в двух основных аспектах: 1 - конкуренция институтов ("правило игры") и 2 - конкуренция экономических систем - комплексов институциональных норм. В процессе конкурентного отбора выбираются приоритетные нормы и системы, которые наиболее эффективны. Институциональная конкуренция связана с понятием "ограниченности ресурсов". По сути ее следует рассматривать как экстенсивный путь социально-экономического развития в случае, если она направлена на расширение количества ресурсов, а не на увеличение эффективности их использования в рамках разных систем. Одной из важнейших систем в данном случае является налоговая, по отношению к которой ресурсы, имеющие стоимость, трансформируются в налоговую базу того или иного налога. В этой связи важнейшими вопросами являются принципы и подходы к определению налогового ценообразования.

Налоговое ценообразование тесно связано с общими подходами ценообразования в отрасли, поэтому оно рассмотрено в работе с точки зрения цен договоров строительного подряда и методических особенностей корректировок этих цен. Уточнены подходы к определению сметной стоимости строительства в современных условиях на основе методов расчета, применяемых при составлении смет: ресурсного, ресурсно-индексного, базисно-индексного и на основе укрупненных сметных нормативов, в том числе банка данных о стоимости ранее построенных или запроектированных объектов-аналогов.

Цена договора, как ключевой фактор формирования прибыли, рассмотрена в работе с позиции требований ПБУ 2/2008. Общая схема цены продукции отрасли представлена на рисунке 7.

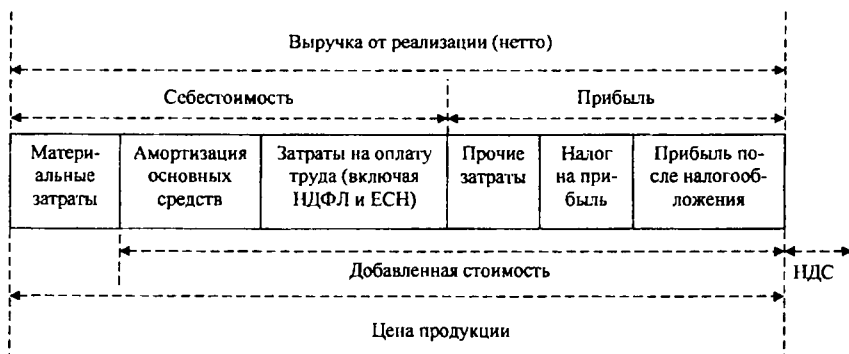


Рис. 7. Налоги в структуре цены

Анализ отраслевой структуры затрат на производство за 2007-2008 гг., проведенный по оценкам Росстата, позволил сделать вывод, что наибольший удельный вес занимают материальные затраты – 59,7% и затраты на оплату труда, включая НДС и ЕСН – 23,9%. Исследуемые строительные организации не являются исключением. Поэтому можно судить о том, что установленный приказом ФНС России от 30.05.2007 года уровень налоговой нагрузки в строительстве в размере 15,9% на практике, как правило, превышен.

В диссертации рассмотрена структурно-логическая модель налогового менеджмента строительной организации, в которой выделено место управления налоговой прибылью.

Концептуальные основы налогового менеджмента выражены в диссертации путем формулирования и обоснования его предмета и метода. Предметом налогового менеджмента определены закономерности и особенности налогообложения, обусловленные спецификой деятельности организации и налоговыми рисками. Метод налогового менеджмента рассматривается как система категорий, фундаментальных концепций, научного инструментария и регулятивных принципов управления налогообложением и налоговыми рисками. Дано обоснование функций налогового менеджмента, как системы управления налогообложением и налоговыми рисками организации: налогового планирования и прогнозирования, внутреннего контроля налогообложения, учета налоговых баз и исчисления налогов, анализа налогообложения и регулирования налоговой политики организации.

В работе рассмотрены базовые концепции, определяющие логику налогового менеджмента (концепция налоговой нагрузки, концепция налогового потенциала, концепция налогового ценообразования), дана трансформация налоговых понятий применительно к специфике деятельности строительных организаций. Выделены причины и факторы, обуславливающие изменение налоговой базы по налогу на прибыль, и влияющие на показатели прибыли, отражаемые в системе бухгалтерской, финансовой и управленческой отчетности строительных организаций.

Основным фактором, влияющим на общую эффективность налогового менеджмента, в работе определена степень приближения реальной величины на-

логовых платежей к оптимальной, а также системный и постоянно действующий анализ последствий налоговых рисков, информация которого позволяет осуществлять все необходимые функции налогового менеджмента.

Основной функцией налогового менеджмента выделен внутренний контроль, функции которого определены в области основных налогов, в том числе и налога на прибыль. Методической основой такого контроля является анализ уровня каждого вида налогового риска в статике и динамике с учетом вероятности его наступления и возможных налоговых последствий.

Предложенный алгоритм определения возможных налоговых последствий с учетом вероятности их наступления позволяет принимать решения о необходимости корректировки стоимостной оценки налоговых последствий.

Все это возможно при организации мониторинга прибыли, элементы которого показаны на рисунке 8.

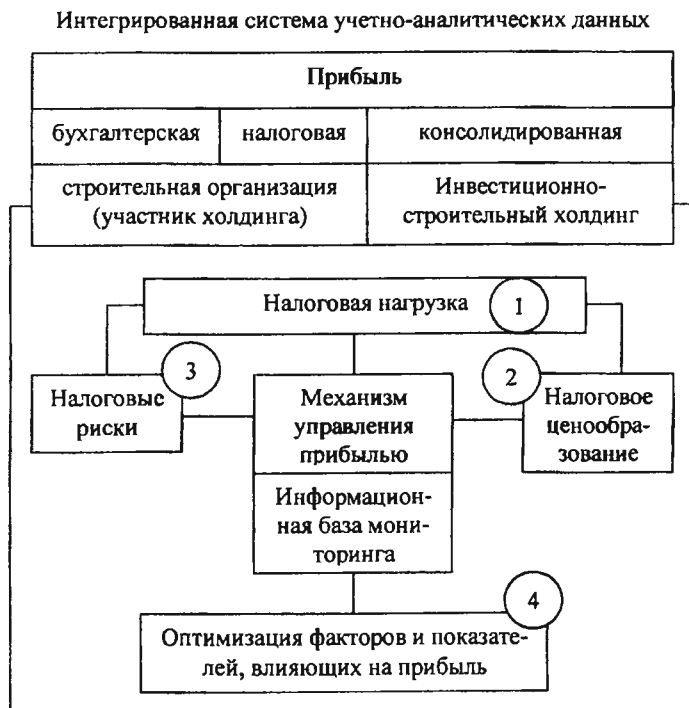


Рис. 8. Элементы системы мониторинга

Все обозначенные на рисунке основные элементы системы мониторинга теоретически обоснованы в диссертации. Для управления налоговыми рисками разработаны подходы к идентификации, классификации и оценке налоговых рисков.

Изучение неоднозначных подходов авторов относительно определения

предпринимательских, финансовых и налоговых рисков, позволили сделать вывод о том, что между понятием "риск" и "неопределенность" должно быть проведено четкое разграничение, которое является основанием для признания собственно риска, в том числе и налогового, как "измеримой неопределенности".

В работе классифицированы налоговые риски по их уровням, принципу временной определенности и характеру последствий, влияющих на прибыль организаций. На примере строительной отрасли конкретизированы отдельные виды налоговых рисков, последствия которых увеличивают налоговую базу по налогу на прибыль, влияют на рост налоговой нагрузки и снижают финансовую устойчивость организаций. Автором уточнена классификация налоговых рисков в контексте налоговых фактов, имеющих отношение к финансово-хозяйственной деятельности строительных организаций.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монографии и научные издания:

1. *Каратаева Г.Е.* Методология учета прибыли и управления налоговыми рисками [Текст] / Г.Е.Каратаева: Монография. - Йошкар-Ола: Изд-во МарГТУ, 2009. - 210 с. - 13,0 п.л.
2. *Каратаева Г.Е.* Бухгалтерский учет прибыли в подрядных строительных организациях: теория и методика [Текст] / Г.Е.Каратаева, А.С.Каратаев // Научное издание. - Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2009. - 250 с. - 15,6 п.л. (вклад автора 10,0 п.л.).

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК

3. *Каратаева Г.Е.* Трансформация понятия "налог" в ходе развития научных представлений о налогообложении [Текст] / Г.Е.Каратаева // Научно-практический и теоретический журнал "Финансы и кредит". - 2006. - № 34(322). - С. 63-66. - 0,25 п.л.
4. *Каратаева Г.Е.* Роль государства в обеспечении эффективности функционирования налоговой системы и налоговых органов: зарубежная практика и российский опыт [Текст] / Г.Е.Каратаева, Г.В.Сахаров // Известия ОрелГТУ. Социально-экономические и гуманитарные науки. Управление, экономика, право, проблемы образования. - 2008. - № 1-2 203/541 - С. 21-25. - 0,3 п.л. (вклад автора 0,15 п.л.).
5. *Каратаева Г.Е.* Теоретическое обоснование и сущность налоговых рисков, влияющих на прибыль [Текст] / Г.Е.Каратаева, Ф.Ф.Ханафеев // Управленческий учет (Государственный университет управления). - 2008. - № 7 - С. 36-44. - 0,8 п.л. (вклад автора 04, п.л.).
6. *Каратаева Г.Е.* Принципы ценообразования для целей налогообложения и налоговые риски [Текст] / Г.Е.Каратаева // Вестник Инжекена. Серия экономика: научный журнал. - 2008. - № 6(25) - С. 204-208. - 0,4 п.л.
7. *Каратаева Г.Е.* Обстоятельства и ситуации налоговых рисков [Текст] / Г.Е.Каратаева // Экономические науки. - 2008. - № 3(40) - С. 347-353. - 0,8 п.л.

8. *Каратаева Г.Е.* Инвестиционные льготы по налогу на прибыль [Текст] / Г.Е.Каратаева // Экономические науки. - 2008. - № 4(41) - С. 339-347. - 1,0 п.л.
9. *Каратаева Г.Е.* Эволюция взглядов на принципы налогообложения в зеркале налоговой политики государства [Текст] / Г.Е.Каратаева, А.С. Каратаев // Экономические науки. - 2008. - № 5(42) - С. 57-63. - 0,8 п.л. (вклад автор 0,4 п.л.).
10. *Каратаева Г.Е.* Модели государственного регулирования налогообложения прибыли [Текст] / Г.Е.Каратаева, А.Д. Арзамасцев // Управленческий учет (Государственный университет управления). - 2008. - № 10 - С. 87-96. - 1,0 п.л. (вклад автор 0,5 п.л.).
11. *Каратаева Г.Е.* Строительный цикл и политика регулирования соотношения цены, прибыли и налогов на прибыль строительных организаций [Текст] / Г.Е.Каратаева // Труды Вольного экономического общества России: Сборник научных статей и публикаций по актуальным проблемам экономики. - Москва: Вольное экономическое общество, 2008 г. - С. 136-142. - 0,5 п.л.
12. *Каратаева Г.Е.* Концепция налогового менеджмента прибыли в строительных организациях [Текст] / Г.Е.Каратаева // Экономические науки. - 2009. - № 8. - 0,8 п.л.

Публикации в других изданиях

13. *Каратаева Г.Е.* Организация учета и анализа дебиторской и кредиторской задолженности [Текст] / Г.Е.Каратаева, А.С. Каратаев // Наука и образование ХМАО XXI века: Сб. тезисов докладов окружной конф. молод. уч. и специалистов. - Сургут: СурГУ, 2000 - С. 18-19. - 0,1 п.л. (вклад автор 0,05 п.л.)
14. *Каратаева Г.Е.* Средства контроля в системе внутреннего аудита организации [Текст] / Г.Е.Каратаева, О.А.Морозова // Экономические науки: Сборник научных трудов СурГУ.: Вып. 7. - Сургут: Изд-во СурГУ, 2000 г. - С. 19-20. - 0,1 п.л. (вклад автора 0,05 п.л.).
15. *Каратаева Г.Е.* Элементы нормативного учета затрат на восстановление основных средств [Текст] / Г.Е.Каратаева // Современные проблемы экономического развития и управления: Сборник научных трудов экономического факультета / под ред. Е.И. Рубинштейна. Сургут: Изд-во СурГУ, 2002 г. - С. 220-223. - 0,25 п.л.
16. *Каратаева Г.Е.* Организация нормативного учета затрат на восстановления основных средств по центрам ответственности [Текст] / Г.Е.Каратаева // Сборник научных трудов МарГТУ. Йошкар-Ола: 2002 г. - С. 32-36. - 0,3 п.л.
17. *Каратаева Г.Е.* Оформление первичных документов при проведении ремонтно-строительных работ [Текст] / Г.Е.Каратаева // Финансы и инвестиции: Сборник научных трудов Вып. 4. / под ред. Скобелевой И.П. - СПб.: СПГУВК, 2002. - С. 155-159. - 0,25 п.л.
18. *Каратаева Г.Е.* К вопросу учета отсроченных налогов [Текст] / Г.Е.Каратаева // Современные проблемы экономического развития и управления: Сборник научных трудов экономического факультета / под ред. Е.И. Рубинштейна, Сургут: Изд-во СурГУ, 2003 г. - С. 172-178. - 0,4 п.л.
19. *Каратаева Г.Е.* Проблемы оценки статей баланса [Текст] / Г.Е.Каратаева // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита в РФ: Сборник научных трудов кафедры "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" СурГУ /

- под ред. А.М. Прониной, Сургут. Гос. Ун-т. - Сургут: Изд-во СурГУ, 2003 г. - С. 30-39. - 0,6 п.л.
20. *Каратаева Г.Е.* Организация бухгалтерского учета затрат на восстановление основных средств [Текст] / Г.Е.Каратаева, А.С.Каратаев // Экономические науки: Сборник научных трудов Вып. 17. / под ред. Е.И. Рубинштейна, Сургут. гос. ун-т. - Сургут: Изд-во СурГУ, 2004 г. - С. 77-82. - 0,3 п.л. (вклад автора 0,15 п.л.).
 21. *Каратаева Г.Е.* Бухгалтерский и налоговый учет резерва на ремонт основных средств [Текст] / Г.Е.Каратаева // Экономические науки: Сборник научных трудов Вып. 17 / под ред. Е.И. Рубинштейна, Сургут. гос. ун-т. - Сургут: Изд-во СурГУ, 2004 г. - С. 82-86. - 0,25 п.л.
 22. *Каратаева Г.Е.* Бухгалтерский учет и налогообложение деятельности заказчика-застройщика [Текст] / Г.Е.Каратаева // Современные проблемы экономического развития и управления: Сборник научных трудов экономического факультета СурГУ / под ред. Е.И. Рубинштейна, Сургут. гос. ун-т. - Сургут: Изд-во СурГУ, 2004 г. С. 207-212. - 0,3 п.л.
 23. *Каратаева Г.Е.* Бухгалтерский учет и налогообложение операций по договору о совместной деятельности в строительстве [Текст] / Г.Е.Каратаева // Современные проблемы экономического развития и управления: Сборник научных трудов экономического факультета СурГУ / под ред. Е.И. Рубинштейна, Сургут. гос. ун-т. - Сургут: Изд-во СурГУ, 2004 г. - С. 212-216. - 0,25 п.л.
 24. *Каратаева Г.Е.* К вопросу о списании дебиторской задолженности [Текст] / Г.Е.Каратаева, А.С.Каратаев // Актуальные проблемы экономики и бухгалтерского учета в Российской Федерации: Сборник научных трудов кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита / под ред. О.С. Кожуховой, Сургут. гос. ун-т. - Сургут: Изд-во СурГУ, 2005 г. - С. 63-67. - 0,25 п.л. (вклад автор 0,15 п.л.).
 25. *Каратаева Г.Е.* Особенности бухгалтерского учета амортизации и расходов по техническому обслуживанию транспортных средств [Текст] / Г.Е.Каратаева // Актуальные проблемы экономики и бухгалтерского учета в Российской Федерации: Сборник научных трудов кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита / под ред. О.С. Кожуховой, Сургут. гос. ун-т. - Сургут: Изд-во СурГУ, 2005 г. - С. 67-72. - 0,3 п.л.
 26. *Каратаева Г.Е.* Проблемы налогового учета расходов строительных организаций [Текст] / Г.Е.Каратаева // Сборник научных трудов: по материалам международных научно-практических конференций СИФБД: В 2-х ч. Ч.2. / под общ. ред. д-ра экон. наук, проф. Н.В. Фадейкиной. - Новосибирск: СИФБД, 2006 г.
 27. *Каратаева Г.Е.* Группировка и порядок признания расходов для целей налога на прибыль [Текст] / Г.Е.Каратаева, А.С.Каратаев // Проблемы и развитие социально-экономических систем: межвузовский сборник научных трудов. - В 2 ч. - Йошкар-Ола: Марийский государственный технический университет, 2006 г. - С. 72-75. - 0,25 п.л. (вклад автора 0,15 п.л.).
 28. *Каратаева Г.Е.* Виды и методы прогнозирования налоговых поступлений [Текст] / Г.Е.Каратаева // Бухгалтерский учет, анализ и финансы на современном этапе развития экономики: сборник научных трудов Вып. 2. / отв. За вып. О.С. Кожухова, Сургут. гос. ун-т. - Сургут: Изд-во СурГУ, 2007 г. - С. 151-157. - 0,5 п.л.

29. *Каратаева Г.Е.* Модели формирования налогооблагаемой прибыли строительных организаций // Перспективы развития учетно-аналитических и налоговых направлений в XXI веке: межвузовский сборник научных трудов в 2 ч. - Часть 1. - Йошкар-Ола: Марийский государственный технический университет, 2007 г. - С. 93-100. - 0,5 п.л.
30. *Каратаева Г.Е.* Особенности бухгалтерского и налогового учета квартир, используемых для производственных нужд [Текст] / Г.Е.Каратаева // Социально-экономическое развитие современного общества в условиях реформ: Материалы международной практической конференции (10 декабря 2007 г.) - В 3-х частях. - Ч. 1. / Отв. Ред. Л.А. Тягунова. - Саратов: Издательство "Научная книга", 2008 г. - С. 276-279. - 0,25 п.л.
31. *Каратаева Г.Е.* Информационно-аналитическое содержание незавершенного производства в бухгалтерском учете и его признание для целей налогообложения прибыли строительных организаций [Текст] / Г.Е.Каратаева // Наука, экономика, право в регионах России: Материалы Всероссийской научно-практической конференции (Нижевартовск, 24 апреля 2008 г.) / отв. Ред. В.В. Митрофанов. Нижневартовск: НГГУ, 2008 г. - С. 24-29. - 0,4 п.л.
32. *Каратаева Г.Е.* Сущность финансовых результатов коммерческой организации [Текст] / Г.Е.Каратаева // Экономика. Инвестиции. Инновации: Межвузовский сборник научных трудов Вып. 2. / отв. За выпуск А.С. Каратаев, О.С. Кожухова, Сургут: Изд-во Сургутская типография, 2008 г. - С. 204-209. - 0,4 п.л.
33. *Каратаева Г.Е.* Налоговая политика государства в отношении крупнейших налогоплательщиков [Текст] / Г.Е.Каратаева, Г.В.Сахаров // Западно-сибирский ИФП: научные труды. Выпуск 4. - 2008 г. - С. 150-161. - 0,7 п.л. (вклад автора 0,4 п.л.).
34. *Каратаева Г.Е.* Налоговый контроль над трансфертными ценами [Текст] / Г.Е.Каратаева // Развитие учетно-аналитических и налоговых направлений в современной экономике: Межвузовский сборник научных трудов - Йошкар-Ола: Марийский государственный технический университет, 2008 г. - С. 77-89. - 0,8 п.л.
35. *Каратаева Г.Е.* Критерии признания основных средств и основные понятия [Текст] / Г.Е.Каратаева, А.С.Каратаев // Развитие учетно-аналитических и налоговых направлений в современной экономике: Межвузовский сборник научных трудов - Йошкар-Ола: Марийский государственный технический университет, 2008 г. - С. 90-104. - 1,0 п.л. (вклад автор 0,5 п.л.).
36. *Каратаева Г.Е.* Методические подходы к учету прибыли, определяющие бухгалтерские и налоговые риски экономического субъекта [Текст] / Г.Е.Каратаева, А.С.Каратаев // Актуальные вопросы современной экономики / Сборник научных трудов (Выпуск 7) / под. общ. ред. С.С. Чернова. - В 2-х кн. - Кн. 2. - Новосибирск: ЦРНС, 2009 г. - С. 181-189. - 0,6 п.л. (вклад автор 0,3 п.л.)
37. *Каратаева Г.Е.* Принципы учета прибыли в теории балансоведения [Текст] / Г.Е.Каратаева // Тенденции развития современного общества: Пути преодоления экономического кризиса: Материалы международной научно-практической конференции (27 апреля 2009 г.) В 2-х частях. Ч.1. / отв. Ред. В.И. Долгий. - Саратов: Издательство Научная книга, 2009 г. - С. 118-122. - 0,3 п.л.

10—